

《論 説》

監査基準・準則の改訂

児 嶋 隆

I. はじめに

本年3月31日、筆者は大蔵省企業会計審議会第二部会に参考人として出席した。企業会計審議会はわが国の会計基準および監査基準の設定主体である。前者は第一部会で審議され、後者は第二部会で審議される。わが国の監査に関する基準は、企業会計審議会が設定する監査基準・準則で基本を定め、公認会計士協会監査基準委員会報告で具体化するという体系となっている。

筆者には、主としてアメリカ公認会計士協会（AICPA: American Institute of Certified Public Accountants）が公表する監査基準書（SAS: Statement on Auditing Standards）を紹介しながら、わが国の監査基準・準則の改訂に参考とすべき諸点を報告するよう課題が与えられた。報告では、まず、1991年12月26日付けの監査基準・準則の改訂後に公表された SAS を概観し、その中から傾向として指摘すべき点を述べ、次にわが国の監査基準・準則と SAS とを比較することによって今後の改訂に参考となる点を述べた。なお、SAS は1992年以降69号から91号（1999年12月現在）まで公表されているが、その中には、財務諸表監査に直接関係ないものも含まれているため、報告では財務諸表監査に関するものに限定した。

筆者が報告した内容は、大蔵省のホームページで公開されているが、本稿

では、企業会計審議会で行った報告を基にし、大蔵省担当者との事前調整の必要性から報告に盛り込めなかった内容も合わせて述べることにしたい。

Ⅱ．1992年以降公表の SAS の傾向

1．会計基準との関係

(1) 論点

ここでの論点は次のとおりである。

- ・監査報告書上の「財務諸表の適正表示」について、会計基準との関係が明らかにされている。
- ・重要性の概念について、財務会計基準審議会（FASB: Financial Accounting Standards Board）諸概念基準書（SEAC: Statement of Financial Accounting Concepts）の定義が用いられている。
- ・財務諸表の質について、SFAC の定義が用いられている。

(2) 財務諸表の適正表示

SAS 第69号⁽¹⁾は、独立監査人の監査報告書における「一般に認められた会計原則（GAAP: Generally Accepted Accounting Principles）に準拠して適正に表示している」という文言の意味を説明している⁽²⁾。

第69号は、「適正に表示している」の意味について「独立監査人の財務諸表

(1) AICPA, SAS No. 69, *The Meaning of Present Fairly in Conformity With Generally Accepted Accounting Principles in the Independent Auditor's Report*, January 1992.

(2) SAS 第69号は、州および地方政府の財務諸表に対する監査報告書における「適正表示」の意味も明らかにしている。1999年11月に、改訂のための公開草案が公表された。公開草案は、連邦政府事業体の財務諸表に対する監査報告書における「一般に認められた会計原則（GAAP）に準拠して適正に表示している」という文言の意味を明らかにしている。

の全体的な表示の『適正性』に関する判断は、GAAP の枠組みのなかでなされなければならない。」(par.3)と述べている。すなわち、GAAPに従っていれば財務諸表は適正に表示されているとするのである。そして、GAAPについて以下の階層が示されている (par.5)。

- ①AICPA 評議員会が任命した機関によって公表された会計原則
- ②会計上の問題点または現在行われている会計実務を協議する、専門家の会計士で構成された機関の意見で、FASB が反対しなかったもの
- ③会計上の問題点、現在行われている会計実務、または②の意見を協議する、FASB が組織し専門家の会計士で構成された機関の意見で、FASB が反対しなかったが、広くコメントを得るために公表されていないもの
- ④一般に認められていると広く認識されている実務または意見
- ⑤その他の会計に関する文献

AICPA 評議員会は、職業行為規定の規則203⁽³⁾に従い、会計原則を公表する機関として FASB を任命している。FASB 基準書、ならびに FASB 基準書によって廃止されていない会計研究公報 (ARB) および会計原則審議会 (APB) 意見書が、規則203に従った会計原則である⁽⁴⁾。取引または事象の取扱いが①に明定 (specify) されていない場合は、②、③、④の順に明定されている出典を探さなければならず (par.7)、それらのなかに会計上の取扱いについて答が見つからない場合は、⑤のなかで探すことになるが、SFAC はその他の文献より影響力が強いとされる (par.11)。

(3) AICPA, *Codification of Code of Professional Conduct*, ET 203.

(4) *Ibid.*, ET 203-2.

(3) 重要性

SAS 第85号⁽⁵⁾は、監査人にマネジメントから陳述書を入手することを要求し、入手すべき陳述書に関する指針を提供するものである。これによって SAS 第19号は廃止された。

第85号では、陳述書上の記載事項は重要な事項に限定できることは改訂前と変わらないが、重要性（質的または数量的のいずれかで）の説明を含めてもよいとされた（par. 8）。陳述書の例示では、重要性について「ある項目が、周囲の状況を考慮して、その情報を信頼する合理的な人間の判断がその欠落または虚偽記載によって変えられたか、または影響された可能性がある会計情報の欠落または虚偽記載を含んでいるならば、その項目は金額にかかわらず重要とみなされる。」と記載されている（Appendix A）。その定義は、SFAC 第2号「会計情報の質的特徴」の表現を用いている⁽⁶⁾。

SFAC 第2号の重要性の概念はすでに SAS 第47号「監査の実施における監査リスクと重要性」の中で用いられていたが⁽⁷⁾、それは監査人の判断に関わるものであった。SAS 第85号によって、監査人とクライアントとの間で重要性の判断基準を共有することになったといえよう。

(4) 財務諸表の質

SAS 第90号⁽⁸⁾は、SAS 第61号を改訂し、SEC クライアントの監査人に、会社が採用する会計原則と財務諸表における基礎となる見積りの「容認できる程度（acceptability）」ではなく、質について監査委員会と討議することを要求している。討議すべき事項の例として、「事業体の会計方針とその適用、

(5) AICPA, SAS No. 85, *Management Representation*, November 1997.

(6) FASB, *Statement of Financial Accounting Concepts No. 2*, May 1980, par. 132.

(7) AICPA, SAS No. 47, "Audit Risk and Materiality in Conducting an Audit", par. 10.

(8) AICPA, SAS No. 90, *Audit Committee Communications*, December 1999.

開示を含む財務諸表の明瞭性と完全性」が示された後に、財務諸表に含まれる会計情報の表現の忠実性、検証可能性および中立性に重要な影響を与える項目について討議を要求している。「表現の忠実性」、「検証可能性」および「中立性」は、いずれも SFAC 第 2 号「会計情報の質的特徴」で用いられる用語である⁽⁹⁾。

このように、「財務諸表の適正表示」、「重要性」および「財務諸表の質」についての監査判断に関して、SFAC を含め、会計基準との一貫性が重視されているといえよう。

2. 内部統制の重視

(1) 論点

ここでの論点は次のとおりである。

- ・高度な情報技術を利用している企業の監査では、実証性テストだけでなく、内部統制のテストも必須である。
- ・会計記録が内部的に一貫していることは財務諸表の適正性について内部的証拠となる。

(2) 高度な情報技術の利用

SAS 第80号⁽¹⁰⁾は、情報技術の発達に対応して SAS 第31号を改訂したものである。第80号は、内部統制の必要性について「重要な情報が電子的に伝達、処理、保持、あるいはアクセスされる事業体では、監査人は財務諸表の言明 (assertion) について、実証性テストの実施のみでは発見リスクを許容できる水準に下げることが実践的または可能でないと判断するかもしれな

(9) FASB (1980), par. 32.

(10) AICPA, SAS No. 80, *Amendment to Statement on Auditing Standards No. 31, Evidential Matter*, December 1996.

い。その場合、監査人は内部統制リスクの評価において利用される監査証拠を入手するための内部統制のテストを実施しなければならない。」(par. 14)と述べている。リスクの高い項目には十分な監査資源を用い、低い項目に対しては監査を省力化する、リスク・アプローチ⁽¹¹⁾では、内部統制のテストは許容される発見リスクを決定するために内部統制リスクの評価を目的として行われる。したがって、内部統制のテストを実施しないため内部統制リスクを最高と評価しても、発見リスクを低い水準に抑えるよう実証性テストを実施できれば、監査リスクを低く抑えることが可能であると考えられる。しかし、高度な情報技術を利用している企業の監査では、その考えが通用しない場合があることを指摘している。

(3) 会計記録の一貫性

SAS 第80号は、「監査人が、会計データの分析、会計プロセスの調査、再計算、同一情報の処理の吟味などによるテストの結果、会計記録が内部的に一貫していると判断したならば、その一貫性は、財務諸表の表示の適正性について内部的な証拠となる。」(par.19)と述べている。これは、情報技術の変化によって、経常的取引処理のための情報システムの固有の信頼性は著しく向上し、取引に対するコントロールはますますソフトウェアに組み込まれていることが背景である⁽¹²⁾。

AICPA が公表した、「ジェンキンズ・リポート」と通称される「事業報告の改善」⁽¹³⁾で述べられている事業報告の目的適合性と有用性、さらには、AICPA とカナダ勅許会計士協会が公表した「継続監査」⁽¹⁴⁾はシステムの信

(11) 「リスク・アプローチ」は和製英語と思われる（森實『リスク指向監査論』税務経理協会、1992年、p. 3）。

(12) Timothy Bell, Frank O Marrs, Ira Solomon and Howard Thomas, *Auditing Organizations Through a Strategic-Systems Lens*, KPMG Peat Marwick LLP., 1997, Foreword.

頼性が前提となると考えられる。

3. 監査人の責任の明確化

(1) 論点

ここでの論点は次のとおりである。

- 監査人の責任は、不正を原因とする重要な虚偽記載の発見に関連するが、不正な行為そのものの発見を指向するものではない。
- 監査は、重要な虚偽記載を発見できないことがあること、重要でない誤謬や不正を発見するには立案されないこと、意見差控えの可能性、ならびに内部統制に保証を付与するものではないことが明示されている。

(2) 不正に対する責任

SAS 第82号⁽¹⁵⁾は、AICPA 職業基準AU110に述べられている「監査人は、誤謬、不正のいずれを原因とするかを問わず、財務諸表に重要な虚偽記載がないかどうかについて合理的確証を得るために監査を計画、実施する責任がある。」のうち不正に焦点を当て、財務諸表監査の実施における重要な不正の検討について指針を提供している。

不正を原因とする虚偽記載は、①不正な財務報告を原因とする虚偽記載、②資産の悪用（背任横領）の二つのタイプに分けられる。監査人は、監査の立案において、特に（specifically）不正を原因とする財務諸表の重要な虚偽記載のリスクを評価し、その評価を考慮しなければならない。しかし、第82号は、財務諸表監査の実施における監査人による重要な不正の検討について

(13) AICPA, *Comprehensive Report of the Special Committee on Financial Reporting, "Improving Business Reporting-a Customer Focus" (the Jenkins Report)*, December 1994.

(14) CICA, Research Report, *Continuous Auditing*, 1999.

(15) AICPA, SAS No. 82, *Consideration of Fraud*, February 1997.

詳細な実施に関する (expanded operational) 指針を提供するものである。しかし、監査人の責任は、重要性和合理的な確証というキーとなる概念の枠組みのなかにあり、その責任は不正を原因とする重要な虚偽記載の発見に関連するが、不正な行為そのものの発見を指向するものではない⁽¹⁶⁾。

(3) 監査の性質と限界

SAS 第83号は、監査人が提供する業務に関するクライアントとの合意について指針を提供している。監査人が提供する業務に関するクライアントとの合意は、どちらかが相手のニーズと期待を誤解するリスクを低くする (par. 5)。クライアントとの合意事項として以下の例が示されている (par. 6)。

監査人は一般に認められた監査基準に準拠して監査を実施する責任がある。監査基準は、監査人が、誤謬、不正のいずれを原因とするかを問わず、財務諸表に重要な虚偽記載がないかどうかについて絶対的ではなく、合理的確証を得るために監査を計画、実施する責任がある。したがって、重要な虚偽記載が発見されないままであることがある。また、監査は、財務諸表にとって重要でない誤謬や不正を発見するようには立案されない。

この他、監査が終了しない場合は意見差控えの可能性があり、監査は内部統制に保証を付与するものではないことも合意される (par. 6)。すなわち、監査の性質と限界について被監査会社と詳細にわたって合意を得るのである。

(16) Jane Mancino, "Auditor and Fraud", *Journal of Accountancy*, Vol. 183 No. 4 (April 1997), pp. 32-34.

4. 被監査会社の責任の明確化

(1) 論点

ここでの論点は次のとおりである。

- 不正のリスクの評価において、マネジメントは、監査人からの①不正のリスクに関する理解、②不正が行われた事を知っているかどうかについての質問に答える義務がある。
- マネジメントは、監査人が集計した未修正の虚偽記載の影響は重要でないことを認める責任がある。

(2) 不正のリスク

すでに述べたように、SAS 第82号は、監査人が不正を原因とする財務諸表の虚偽記載がないかどうか合理的確証を得る責任を果たすうえでの指針を提供している。監査人は、監査の立案において、特に不正を原因とする財務諸表の重要な虚偽記載のリスクを評価し、その評価および二つの虚偽記載のリスク要因を考慮することが要求される。リスク評価の一部として、監査人はマネジメントに①不正のリスクに関する理解、②不正が行われたことを知っているかどうかについて質問しなければならない⁽¹⁷⁾。SAS には直接的な規定はないが、監査人の質問に対して経営者は回答する義務が生じる。

ある経営者は、虚偽記載のリスク要因をよく把握し、それに基づいた回答をするためには、「不正な財務報告および重要な背任横領のリスクのある領域がどこにあるか特定するために、内部監査人または経理部長がある程度の内部的評価を行う必要がある。」と述べている⁽¹⁸⁾。

(17) AICPA, SAS No. 82, par. 12.

(18) Peter D. Fleming, "The View From the Inside Out: The Impact of SAS 82 on Business and Industry", *Journal of Accountancy*, Vol. 183 No. 4 (April 1997), p. 35.

(3) 未修正の虚偽記載

SAS 第89号⁽¹⁹⁾は、SAS 第83号「クライアントとの合意の確立」、SAS 第85号「マネジメントの陳述書」、および SAS 第61号「監査委員会とのコミュニケーション」を改訂するものである。

① 第83号の改訂

クライアントとの合意事項に、「マネジメントは、重要な虚偽記載を修正する責任と、陳述書上で監査人が集計した未修正の虚偽記載の影響は個別的でも合計でも財務諸表全体に対して重要性がないことを追認する責任がある」ことが追加された（AU310.06）。

② 第85号の改訂

陳述書の記載事項に、「私たち（マネジメント）は、監査人が集計した未修正の虚偽記載の影響は個別的でも合計でも財務諸表全体に対して重要性がないと信じている」ことが追加された。また、陳述書には、未修正の虚偽記載の要約を含めるか、または添付することが要求された（AU333.06, 16）。

③ 第61号の改訂

監査人は、監査委員会に、個別的でも合計でも財務諸表全体に対して重要性がないとマネジメントが判断した、監査人によって集計された未修正の虚偽記載について通知しなければならなくなった（AU380.09）。

これらの改訂は、監査人が発見し集計した虚偽記載の修正を経営者が拒否した場合は、経営者が重要でないと判断したものであることを明確にするものである。特に、②では、未修正の虚偽記載の金額が明らかにされると考えられ、虚偽記載についての監査人の申し入れ、会社の受け入れ⁽²⁰⁾に関して、監査人とクライアントとの間のプロセスが確立されたといえよう。

(19) AICPA, SAS No. 89, *Audit Adjustments*, December 1999.

(20) AICPA, SAS No. 47, December 1983, par. 31.

5. 未確定事項

(1) 論点

ここでの論点は次のとおりである。

- 未確定事項に関して、以前は重要であれば監査報告書に記載が要求されたが、記載は任意となった。
- 未確定事項の性質について、より明らかにされた。

(2) 未確定事項の任意記載

SAS 第79号⁽²¹⁾は、ある規準を満たした場合に監査報告書上未確定事項に関する説明パラグラフを追加する要求を削除した(par.1)。しかし、「強調のためのパラグラフは、もっぱら監査人の裁量によって追加してもよいのであり、決して要求されるものではない」(para. 19) ことが明記されたことによって、改訂後も、未確定事項は説明パラグラフで強調することは認められている。

SAS 第58号は未確定事項について以下の記載例を示していた(par. 32)。

財務諸表の注記Xに記載されているように、会社は、ある特許権侵害を申し立てられ、ロイヤルティと懲罰的損害賠償を請求される訴訟の被告となっている。会社は反対答弁書を提出し、双方の訴えに対する予備的な審理および証拠開示手続きが進められている。現在、その訴訟の最終的結果は決定することはできない。したがって、この報告書に添付されている財務諸表上、その判決がもたらすかもしれないどのような負債に対する引当もされていない。

未確定事項の記載の要求が廃止された理由は、監査人が重要ではないと判

(21) AICPA, SAS No. 79, *Amendment to Statement on Auditing Standards No. 58, Reports on Audited Statements*, December 1995.

断し、監査報告書に記載がない場合、財務諸表の読者が未確定事項の注記が重要であるにも関わらず無視してしまうからである⁽²²⁾。

第58号の公表においては、未確定事項の会計処理および注記が適正にされているならば、監査報告書に記載する必要はないとの反対意見があった。一方、第79号の公表においても、監査報告書において未確定事項の記載は有用であるとの反対意見があった。このように、監査報告書への未確定事項の記載に関して、見解の不統一という状況は変わっていないのである。

(3) 未確定事項と監査範囲の制限

未確定事項の定義には変更はないが (par. 29)、第79号は未確定事項と監査範囲の制限の関係について、以下の記述を設けた (par. 30)。

未確定事項の結末に関する情報が存在しないことは、必ずしもマネジメントの言明を裏付ける監査証拠が十分でないとの結論に至るわけではない。むしろ、監査証拠の十分性についての監査人の判断は、入手可能、または可能なはずである監査証拠に基づいている。現在の状況と入手可能な証拠の検討の後、監査人は、監査証拠が未確定事項を含む事項の性質に関するマネジメントの言明を裏付けていると結論する。

さらに、改訂前は未確定事項がある場合には意見差控えも可能であるとされていたが、「財務諸表の GAAP に準拠した適正な表示に関して意見を形成することができなかったか、または形成しなかったときはいつでも意見を差控えてもよい。」(par. 61) とされた。すなわち、未確定事項がある場合、未確定の状況によって意見差控えの可能性があるのでなく、監査意見を形成で

(22) Luther E Birdzell, "SAS 79: Reporting on Uncertainty", *Journal of Accountancy*, Vol. 181 No. 2 (February 1996), p. 58.

きないために意見差控えとなることがあるのである。

6. ゴーイング・コンサーン（企業の存続能力）問題

(1) 論点

ここでの論点は、SAS 第77号⁽²³⁾によって SAS 第59号⁽²⁴⁾「継続企業として存続する能力に関する監査人の検討」が改訂され、被監査会社に継続企業として存続する能力に関して重大な疑念がある場合に、監査報告書上の説明パラグラフの不適切な表現例が示されたことである。

(2) 説明パラグラフの記載例

SAS 第59号で示された以下の説明パラグラフの記載例は、SAS 第64号⁽²⁵⁾および SAS 第77号においても変更はない。

この報告書に添付されている財務諸表は、会社が継続企業として存続することを前提に作成されている。財務諸表の注記Xに記載されているように、会社は経常的な営業損失の計上を余儀なくされており、債務超過となっている。その結果、継続企業として存続する能力に重大な疑念が生じている。これらに関するマネジメントの方策もまた、注記Xに記載されている。財務諸表はこの未確定事項の結果から生じるかもしれないどのような修正も含んでいない。

(23) AICPA, SAS No. 77, *Amendments to Statements on Auditing Standards No. 22, Planning and Supervision*, No. 59, *The Auditor's Consideration of an Entity's Ability to Continue as a Going Concern*, and No. 62, *Special Reports*, November 1995.

(24) AICPA, SAS No. 59, *The Auditor's Consideration of an Entity's Ability to Continue as a Going Concern*, April 1988.

(25) AICPA, SAS No. 64, *Omnibus Statement on Auditing Standards—1990*, December 1990.

しかし、第77号では説明パラグラフの例示に関して以下の注記が加わった (AU341, note 5)。

継続企業に関する説明パラグラフでは、事業体が継続企業として存続する能力について重大な疑念の存在に関する結論の表明において、監査人は条件付きの表現を用いてはならない。説明パラグラフでの不適切な表現の例としては、「会社は、経常的な営業損失の計上を余儀なくされ債務超過が続くならば、継続企業として存続する能力に関する重大な疑念があるかもしれない。」または「会社は与信契約の期限満了の延長について再交渉できなかった。会社は財務的支援を得られない限り、継続企業として存続する能力に関して重大な疑念がある。」がある。

「監査基準審議会は、監査人がクライアントの財務的健全性を予言する立場となることなく、彼らが監査している会社が継続企業として存続できるかどうかの評価に関して社会の関心を満足させるよう、SAS 第59号を立案したのである」⁽²⁶⁾ ことに鑑みれば、このような留意事項を加える理由は理解できよう。

Ⅱ．監査基準・準則と1992年1月以降公表の SAS との比較

1．会計基準との関係

重要性や財務諸表の質について、SAS は SFAC の定義を用い、会計基準と監査基準との間に一貫性を持たせている。また、SAS では「財務諸表の適正表示」の意味は明らかである。

重要性の判断基準については、日本公認会計士協会監査委員会報告第17号

(26) John E. Ellingsen, Kurt Pany and Peg Fagan, "SAS No. 59: How to evaluate going concern", *Journal of Accountancy*, Vol. 167 No. 1 (January 1989).

が、量的基準に関する留意事項および質的基準に関する留意事項を示している。わが国で「重要性の判断基準として公にされているのは、抽象的、観念的なものであり、具体的な金額を判定する基準のようなものは示されていない。」⁽²⁷⁾と述べられる場合は、この委員会報告を指しているものと解される。重要性の判断は監査人に委ねられた領域であることは米国と変わらないが、重要性に関する監査基準と会計基準との間の概念的一貫性はわが国でも必要であるとする。

SAS の中で財務諸表の質について、「表現の忠実性」、「検証可能性」および「中立性」という SFAC の用語が用いられているということは、監査人による監査意見の形成において必要な言葉が用意されているといえよう。

報告基準の三の「財務諸表が企業の財政状態、経営成績及びキャッシュ・フローを適正に表示している……」に関して、SAS のように「財務諸表の適正表示」の概念を明確にするためには、わが国でも概念フレームワークを含めた会計基準の体系化⁽²⁸⁾が必要となると考える。

2. 監査人の責任の明確化

監査実施準則の二は監査要点（監査要点については後述する。）の一つとして「取引記録の信頼性」を挙げているが、SAS にはそれに該当するものはない。監査基準の前文は、「……最近、内外ともいわゆる不正問題に関連して監査機能に対する社会の期待の高まりがみられる折から、監査上の危険性に

(27) 新井清光・村山徳五郎編著『新監査基準・準則詳解』中央経済社、1992年、p. 110。

(28) 日本会計研究学会「会計フレームワークと会計基準」特別委員会（1993-1994年度）報告は、現行の企業会計原則の一般原則は概念フレームワークの部類であり、「情報のフレームワーク」に関する原則と「計算のフレームワーク」に関する原則が混在しているとし、「情報のフレームワーク」に関する一般原則については、現在あるものを前提とすれば、それらに加えて、例えば重要性や適時性などの原則をおくことができると述べている（安藤英義編著『会計フレームワークと会計基準』中央経済社、1996年、pp. 100-101）。

対する十分な考慮を求められるとともに……さらに監査要点として取引記録の信頼性を挙げ……」と述べている。「取引記録の信頼性」が監査要点とされた理由は、「取引記録の信頼性を確かめるということの中には、取引自体の妥当性というものも当然含まれるという理解から、これ（監査要点一筆者注）に入れました」⁽²⁹⁾と解説されている。この解説をそのまま理解するならば、監査基準・準則は不正行為自体を指向していることになり、上述の「監査人の責任は、重要性和合理的な確証というキーとなる概念の枠組みのなかにあり、その責任は不正を原因とする重要な虚偽記載の発見に関連するが、不正な行為そのものの発見を指向するものではない」とする SAS の考え方とは異なる。

わが国においても「監査人は、財務諸表に重要な虚偽記載を結果するような経営者或いは従業員による不正・不当・違法行為を、監査の実施過程において発見する責任を負っているのである」⁽³⁰⁾と解釈されるのは、SAS の考え方と同様であるから、監査人の責任を明らかにし、いわゆるエクスペクテーション・ギャップを生じさせないためには、「取引記録の信頼性」は監査要点から除くべきである。

3. 未確定事項

監査報告準則の五は「重要な偶発事象、後発事象等で企業の状況に関する利害関係者の判断を誤らせないようにするため特に必要と認められる事項は、監査報告書に特記事項として記載するものとする」と規定している。これを受けて、日本公認会計士協会監査基準委員会報告第2号（1992年11月11日）は、「2. 特記事項として記載すべき事項が存在したにもかかわらず、特

(29) 村山徳五郎・西谷誠一『「対談」逐条解説新しい監査基準・準則』第一法規，1992年，p. 74。

(30) 新井清光・村山徳五郎『上掲書』，p. 57。

記事項を記載しなかった場合においては、監査人の責任が追及される可能性もある。」と述べている。

SAS 第79号は、未確定事項⁽³¹⁾だけでなく、後発事象について監査報告書に強調のため説明パラグラフを追加することは監査人の任意である⁽³²⁾。わが国において「被監査会社が十分に情報を開示しているときに、財務諸表記載の情報と同一の情報を監査人が監査報告書に『重ねて』記載して『提供』しなければならない⁽³³⁾と解釈をするのであれば、「……ものとする」という表現は適切ではなく、SAS のように「ねばならない」か「することができる」のどちらか明確にすべきであると考ええる。

4. ゴーイング・コンサーン（企業の存続能力）問題

(1) 監査報告準則

監査基準委員会報告第2号は、監査報告準則の五の「重要な偶発事象、後発事象等」の「等」に関して、「当面、特記事項として記載される事項は財務諸表に注記されている偶発事象及び後発事象のうち特に重要な事項に限定されよう。」と述べている。これに対して、「等」には「企業の存続能力に重大な疑義が生じた場合などが典型例にあたるのではないかと考える。」と述べる論者もいる⁽³⁴⁾。

しかし、特記事項の記載に係る監査証明省令について、大蔵省担当官は次のように述べている⁽³⁵⁾。

省令上も、特記事項の記載を求める第4条第4項及び第7項で特記事項として監

(31) SAS で述べられる未確定事項は偶発事象を含む概念である (SAS No. 58, par. 16)。

(32) SAS No. 79, par. 19。

(33) 脇田良一『監査基準・準則の逐条解説 [第2版]』中央経済社、1999年、p. 117。

(34) 新井清光・村山徳五郎『上掲書』, p. 119。

(35) 新井清光・村山徳五郎『上掲書』, p. 137。

査報告書に記載すべき事項について、財務諸表等に記載された事項をその対象とする旨の規定とはなっていないが、その趣旨は監査報告準則における考え方と同様、財務諸表等の開示されていることを前提に記載することとしているものである。

なお、特記事項が財務諸表等に記載されていない場合には、記載すべき重要な事項の記載が欠けていることになり、この場合には、表示方法が「財務諸表等の用語、様式及び作成方法に関する規則」（昭和38年、大蔵省令第59号）の定めるところに従っていない旨の個別記載事項、いわゆる3号限定等が付されることとなる。

米国会計基準にはゴーイング・コンサーン問題に関する開示規定はなく、SASによって開示がなされる。しかし、わが国の法体系上では省令の解釈上、監査報告書上の記載の前提として財務諸表等規則に開示規定が必要と考えられる。

株式会社なみはや銀行の平成11年3月期の証券取引法に基づく監査報告書の特記事項には以下の記載がある。

1. 重要な後発事象に記載されているとおり、「銀行法第14条の2の規定に基づき自己資本比率の基準を定める件」（大蔵省告示第55号）の規定に従って算出した会社の平成11年3月31日現在の連結自己資本比率はマイナス1.51パーセントであり、平成11年6月28日に金融監督庁より連結自己資本を改善するための措置を盛り込んだ計画の提出命令が出された。
2. 省略

なお、上記特記事項1.に記載した金融監督庁の命令に従い会社は改善のための措置を盛り込んだ計画を策定中であるが、今後の進展如何によっては、会社の事業の継続性に重要な影響を及ぼす可能性がある（下線は筆者）。（以下省略）

下線部分は、SAS 第77号で不適切とされた表現と同じである。近年、監査報告書上でのゴーイング・コンサーンに関する開示を公認会計士サイドが望んでいる、あるいは監査報告書の利用者が公認会計士に対して開示を期待していると認識している傾向がうかがえる⁽³⁶⁾。さらに、わが国では、ゴーイング・コンサーンに関する開示を「監査報告書による警戒情報の提供」などとする場合も多々ある⁽³⁷⁾。仮に「警戒情報」についてなみはや銀行の監査報告書の表現を想定しているならば、SAS 第77号の考え方とは相容れない。

そもそも、SAS が要求する説明パラグラフの文例は、あくまでも監査意見の対象となった財務諸表が継続企業を前提として作成されていることを強調するためであるからである。したがって、わが国における監査報告書上のゴーイング・コンサーンに関する記載内容の議論では、SAS の不適切な表現の例に留意すべきである。

Ⅲ．監査基準・準則と SAS 全般との比較

1. 一般基準について

(1) 独立性

一般基準の一は「企業が発表する財務諸表の監査は……当該企業に対して独立の立場にある者によって行われなければならない。」、二は「監査人は……常に構成不偏の態度を保持しなければならない。」と定めている。前者は、「独立の立場」を侵害する危険のある利害関係、つまり身分的・経済的

(36) たとえば、日本公認会計士協会監査委員会研究資料第1号「企業継続能力の取扱いに関する海外の状況の調査と我が国への制度導入上の課題」、1997年、および中地宏「会計士監査にとって西暦2000年の意義」、『JICPA ジャーナル』第12巻第1号を参照されたい。

(37) 日本公認会計士協会（1997年）。森實教授は監査報告書上の継続企業問題に関する記載を「財務諸表監査における早期警告情報」と呼ばれている（森實『上掲書』、p. 153）。

関係が、公認会計士およびその配偶者（もしくは補助者）と被監査会社との間に存在してはならないことを意味し、後者は監査人として精神的独立性を自覚するよう求めている、とされる⁽³⁸⁾。

一方、アメリカの一般に認められた監査基準（GAAS: Generally Accepted Auditing Standards）一般基準（General Standards）の第2は、「監査人は……独立不羈の態度（an independence in mental attitude）を維持しなければならない。」と述べ、精神的独立性を要求している。SASには、GAAS一般基準の第2の解釈として「監査人に独立であるように見えなければならない」（AU220.03）との記述はあるものの、監査基準が一義的に要求するのは精神的独立性である。わが国においても、監査基準としては精神的独立性を定めれば十分と考えられる。

(2) 守秘義務

一般基準の四は「監査人は、業務上知りえた事項を正当な理由なく漏えいし、又は窃用してはならない。」と定めている。一方、SASには守秘義務の基準はなく、AICPAの倫理規定に含まれている。すなわち、SASは守秘義務の基準は監査基準とはみなしていないと考えられる。わが国においても、1999年5月に日本公認会計士協会から公開草案「倫理規則（案）」が公表されており、そのなかに守秘義務についての規定が含まれている。したがって、守秘義務の基準の役割は終わったといえよう。

2. 実施基準について

(1) 十分な監査証拠

実施基準の一は、「監査人は、十分な監査証拠を入手して、……」と定めている。「十分な監査証拠」とは、量的十分性（sufficiency）だけでなく、質的

(38) 脇田良一『上掲書』, pp. 4-9。

な意味で、監査要点（後述）に対する適合性（competence）を満たす監査証拠，という意味で理解すべきである」とされる⁽³⁹⁾。SAS では「十分かつ適切な（sufficient competent）監査証拠」と表現される。監査基準の表現を「十分かつ適切な監査証拠」に改めるならば，そのような解釈が不要となる⁽⁴⁰⁾。

(2) 組織的な監査

実施基準の二は、「監査人は、……組織的に監査を実施しなければならない。」と定めている。さらに、実施準則の六は「指揮命令の系統及び職務の分担が明らかな組織によって監査を実施するとともに、適当な審査機構を備える」ことを要求している。監査基準・準則の改訂にあたり「組織的監査の実施」義務を規定したのは、昭和54年6月に日本公認会計士協会が「組織的監査要綱」を公表し、その後の組織的監査の徹底が図られ、その監査実践を反映しかつ監査人が組織的に監査業務を実施することの重要性に鑑みて行われたものである⁽⁴¹⁾。組織的監査の要請とは、監査における各階層がよく機能しなければならないことを意味している。

一方 GAAS 実施基準（Standards of Field Work）の第1は、「……補助者を使う場合は、指導監督しなければならない」と述べており、SAS においても「組織的監査に実施する」との表現は用いられていない（ただし、SEC 監査業務では審査機構が必要である⁽⁴²⁾）。また、SAS 第82号は「正当な注意の行使は、監査補助者の業務と判断を全ての職位で監督するとき批判的なレビューを必要とする。」を削除する一方、監査人が知識、技能そして能力に相

(39) 山浦久司『会計監査論』中央経済社、1999年、pp. 128-129。

(40) 監査基準委員会報告の英訳は、国際監査基準の表現である“sufficient appropriate”を用いている（The Japanese Institute of Certified Public Accountants, *Summary of Reports of Auditing Standards Committee (Interim Report)*, October 1998, p. 14）。

(41) 新井清光・村山徳五郎『上掲書』、p. 60。

応の業務に就くこと、監査責任者がクライアントに関する知識を持つべきであること等、監査人の資質向上を求めている⁽⁴³⁾。

「組織的監査要綱」の立案では個人事務所が念頭におかれていたことに鑑みると⁽⁴⁴⁾、監査基準における組織的監査の要請は、個人による監査がいわゆる粉飾決算事件の原因であるとする考え方にとらわれているといわざるを得ない。SASの動向で明かなように、「組織的な監査」の啓蒙的な役割は終わったといえよう。また、「組織的な監査」は国際的に見られる表現ではない。

(3) 監査上の危険性

実施基準の三は、「監査人は、内部統制の状況を把握し、監査対象の重要性、監査上の危険性その他の諸要素を十分に考慮して、適用すべき監査手続、その実施時期及び試査の範囲を決定しなければならない。」と規定している。「監査上の危険性」は、SASの「audit risk」が該当する。「リスク」が用いられなかったのは、「準則のような公的文書にリスクという用語を用いる場合、共通の理解を持ち合えるかという問題がある」⁽⁴⁵⁾とされたことによる。しかし、リスク・アプローチという用語はわが国に定着しているのは疑いがない。また、「危険性」と「リスク」は意味が異なると考えられる。このようなことから、「監査上の危険性」に換えて「監査リスク」を用いることを提言したい。

(42) Vincent M O' Reilly, Patrick J McDonnell, Barry N. Winograd, James S. Gerson and Henry R. Jaenicke, *Montgomery's Auditing*, 12th ed., John Wiley & Sons, Inc., 1998, 中央監査法人訳『モントゴメリーの監査論（第2版）』中央経済社, 1998年, p. 106.

(43) AICPA, SAS No. 82, *Appendix, Amendment to "Due Care in the Performance of Work"*, pars. 3, 6.

(44) 村山徳五郎・西谷誠一『上掲書』, p. 97.

(45) 村山徳五郎・西谷誠一『上掲書』, p. 45.

3. 実施準則について

(1) 通常実施すべき監査手続

監査実施準則の一は「監査人は、財務諸表の監査に当たり、監査基準に準拠して通常実施すべき監査手続を実施しなければならない」と述べ、通常実施すべき監査手続について「監査人が、公正な監査慣行を踏まえて、十分な監査証拠を入手し、財務諸表に対する意見表明の合理的な基礎を得るために必要と認めて実施する監査手続である。」と定義する。

アメリカでは、AICPA の会員は、財務諸表監査において AICPA 職業行為規定により10個の GAAS の解釈書である SAS に準拠することが要求されている。監査人は監査報告書上で「一般に認められた監査基準に準拠して監査を実施した」と述べる場合は、SAS に準拠したことを意味する。SAS に定められた手続を「一般に認められた監査手続」といい⁽⁴⁶⁾、「通常実施すべき監査手続」とはいわない。

大蔵省企業会計審議会「監査基準、監査実施準則及び報告準則の改訂について」四は次のように述べている。

今回の改訂では監査実施準則についての純化が大幅に行われたことにかんがみ、今後、日本公認会計士協会が、自主規制機関として公正な監査慣行を踏まえ、会員に対し遵守すべき具体的な指針を示す役割を担うことが一層期待されるので、その組織の整備、拡充等適切な諸施策を講じていく必要がある。

これを受けて、日本公認会計士協会では監査基準委員会が組織され、本年3月現在委員会報告が第18号まで公表されている。当該委員会報告は監査実施準則の「通常実施すべき監査手続」の具体的な指針となるものであり、アメリカの SAS に相当する。したがって、わが国の公認会計士の監査報告書

(46) AICPA, SAS No. 67, *The Confirmation Process*, November 1991, par. 34.

上「……一般に公正妥当（わが国では「公正妥当」が加わる。）と認められる監査基準に準拠し、通常実施すべき監査手続を実施した。」と述べる場合、準拠した監査基準は、監査基準、同準則および監査基準委員会報告全体を指すと解釈するのが自然である。すなわち、「一般に公正妥当と認められる監査基準に準拠した」と述べれば公認会計士が実施した監査の内容は明らかであるから、重ねて「通常実施すべき監査手続を実施した」は不要である。したがって、実施準則の一は、「一般に公正妥当と認められる監査手続を実施しなければならない」とするのが妥当であると考ええる。

(2) 監査要点

実施準則の二は、「監査人は、十分な監査証拠を入手するため、取引記録の信頼性、資産及び負債の实在性、網羅性、評価の妥当性、費用及び収益の期間帰属の適正性、表示の妥当性等の監査要点に適合した監査手続を選択適用しなければならない。」と定めている。文中の「監査要点」は SAS の audit objective の翻訳であるとされる。

用語として「監査要点」が用いられたのは以下の理由からである⁽⁴⁷⁾。

日本公認会計士協会の「監査手続一覧表」（制定昭和32年5月，最終改訂昭和58年9月）の前文「監査手続一覧表について」のなかで『「留意事項」欄には監査手続実施上の留意事項，留意すべき監査要点等が列挙されている。』と使用され，また渡辺実他著「監査実施要領 前5巻」中央経済社（昭和36年・新版 昭和41年）等かなりの監査関係文献にも見出せるので，監査要点なる語が採用された。

監査要点については，「財務諸表を構成する各勘定項目や基礎になる取引記録等の要素毎に，監査目標（audit objective）を細分化し（break down），

(47) 新井清光・村山徳五郎『上掲書』，p. 41。

その目標について監査手続を適用して入手した監査証拠をもとに1つ1つ立証し、今度は逆にそれらを積み上げて、統合化（integration）し、財務諸表全体の信頼性に関する最終的な結論（監査意見）を得る。その際の細分化した具体的な監査目標をいう⁽⁴⁸⁾と定義される。

SAS では、財務諸表に表現されているマネジメントの陳述を「言明（assertion）」といい、実在性または発生、網羅性、権利と義務、評価または配分、および表示と開示の5つに分ける。さらに、「監査人は、財務諸表の言明の裏付けとなる監査証拠の入手において、その言明の観点から特定の監査目標（audit objective）を設定する。」⁽⁴⁹⁾と述べられる。さらに、「監査目標を達成する（achieve the audit objective）ために特定の実証性テストを選択する」のように表現される。わが国では、監査要点はSASの「assertion」の意味で用いられているから、文章上当然「監査要点を達成する」とはいわない。しかし、SASで用いられているように、「assertion」と「audit objective」は異なる概念である。わが国の監査基準・準則の英訳においては、監査要点は「audit objective」と翻訳せざるを得ないが⁽⁵⁰⁾、誤解を防ぐためには、わが国においても「言明」の概念を取り入れ、「audit objective」は監査目標とすべきである。

(3) 分析的手続

実施準則の三は、「監査人が選択適用すべき監査手続には、実査、立会、確認、分析的手続等がある。」と述べ、分析的手続を実証性テストの一つとして位置付けている。この趣旨については、SAS第56号「分析的手続」や1983年7月に国際会計士連盟が公表した監査の国際的ガイドライン第12号（1990年

(48) 山浦久司『上掲書』, p. 125.

(49) AICPA, SAS No. 31, *Evidential Matter*, August 1980, par. 9.

(50) The Japanese Institute of Certified Public Accountants (1998), p. 14.

10月に改訂)のように、国際的に監査業務の中で「分析的手続」の採用が強調されているので、わが国監査業務の国際的調和の意図から準則に独立の監査手続として明記された、とされる⁽⁵¹⁾。

GAAS 実施基準の第3は、「監査対象の財務諸表に対する意見に合理的な基礎を与えるため、十分かつ適切な監査証拠が、実査、立会、質問及び確認によって入手されなければならない。」⁽⁵²⁾と述べており、そのなかには分析的手続は含まれていない。SAS 全体における分析的手続の位置付けとしては、監査人はまず分析的手続によって財務諸表項目に虚偽記載があるかもしれないという徴候を特定する、すなわち、財務諸表項目に予測されていなかった変動が生じていたならば、マネジメントに質問し、その回答を裏付けるためにその他の実証的監査手続を実施するものとされている⁽⁵³⁾。

今回の改訂においては、分析的手続だけでは除外事項が書けない、すなわち、分析的手続によって異常点を発見しその他の実証的監査手続を追加しなければ、虚偽記載の金額を決められないこと⁽⁵⁴⁾、ならびに、SAS 第56号⁽⁵⁵⁾のように「主に、監査計画の策定にあたり監査上の危険を評定し、監査実施過程においては監査要点を検証し、監査終了時には監査を総括的にレビューして監査結果の妥当性を検討するのに適用される」⁽⁵⁶⁾ことは認識されていた。すなわち、分析的手続は実証的監査手続としてだけ用いられるのではないことは認識されていたのである。現に、監査基準委員会報告第1号「分析的手続」(1992年4月)では、SAS 第56号と同じ考え方が示されている。このようなことから、実施準則の三で分析的手続を他の手続と並列的に規定するこ

(51) 新井清光・村山徳五郎『上掲書』, p. 51.

(52) AICPA, *Codification of Statements on Auditing Standards as of June 1, 1999*, AU 150. 02.

(53) AICPA, SAS No. 47, par. 28.

(54) 村山徳五郎・西谷誠一『上掲書』, p. 81.

(55) AICPA, SAS No. 56, *Analytical Procedures*, April 1988.

(56) 新井清光・村山徳五郎『上掲書』, p. 51.

とは適当ではないと考える。

(4) 試査

実施準則の三は「監査手続の適用は、原則として試査による。」と述べている。これは旧監査実施準則第一総論の三第1項の「監査手続の適用は、試査による。」と規定されていたのを改訂したものである。「原則として」の意義について、監査の実施の最初から「試査」を前提としているのではなく、監査上の危険性が低いと判断されれば監査手続の範囲は狭められ、監査手続は「試査」によって実施され、監査上の危険性が高いと判断されれば、全面的に監査手続が適用され、「試査」により得ない場合があり得ることを意味している、と解説される⁽⁵⁷⁾。

一方、GAAS 実施基準の第2は、「監査を計画し、実施すべきテスト (tests) の性質、実施時期、および範囲を決定するために、内部統制について十分な理解が得られなければならない。」と述べている。わが国では伝統的に「tests」は「試査」と訳されてきた。例えば、日本公認会計士協会は、1972年公表の GAAS 実施基準の第2を、「現存する内部統制についての適切な調査及び評価を行い、その結果得られた信頼性の程度に基づき、監査手続を限定するところの試査 (tests) の範囲を決定しなければならない。」⁽⁵⁸⁾と訳している。しかし、その翻訳書の「訳者まえがき」に注目すべき記述がある。

例えば「Tests」という語は従来「試査」と訳されることが多かった。しかし本来「Tests」いう用語には、それが用いられている文脈によって種々の意味がある。

(57) 新井清光・村山徳五郎『上掲書』, p. 53.

(58) AICPA, SAS No. 1, *Codification of Auditing Standards and Procedures*, November 1972, AU 150. 02, 日本公認会計士協会国際委員会訳『アメリカ公認会計士協会監査基準書』同文館, 1981年, p. 7.

すなわち「サンプリング」（統計的と非統計的を含めて）を意味する場合と、「検査」「検証」「吟味」を意味する場合とがある。一方日本語の「試査」の意味は、監査実施準則総論の3に「監査手続の適用は試査による」と用いられているように、サンプリング以外の意味の含蓄はほとんどない。そのため「Tests」を「試査」と訳すことは常に正しいとは限らない。

筆者は、GAAS 実施基準の第2の「tests」を「試査」と訳すことには疑問を持っている。仮に、旧監査実施準則第一総論の三第1項はともかく、改訂後の実施準則が GAAS 実施基準の第2の翻訳の「試査」に基づいているとするならば、そこに混乱の原因があると思われる。日本公認会計士協会監査基準委員会報告第9号「試査」（1997年2月）は、実施準則の三を受けて、次のように述べている。

試査とは、特定の監査手続の実施に際して、母集団からその一部を抽出して、それに対して監査手続を実施することである。試査には、一部の項目に対して監査手続を実施した結果をもって母集団全体の一定に特性を評価する目的を持つ試査（以下「サンプリングによる試査」という。）と、母集団全体の特性を評価する目的を持たない試査（以下「特定項目抽出による「試査」という。」とがある。

この委員会報告の定義は優れており、評価すべきである。しかし、そもそも GAAS 実施基準の第2の「tests」を「試査」、すなわち、「母集団からその一部を抽出して、それに対して監査手続を実施することである」と解釈したことに問題点がすでに生じているのである。GAAS 実施基準の第2の「tests」は内部統制のテストと実証性テストの両方を指していると解釈すべきであり、しかも実証性テストは、詳細なテスト（tests of details）と分析的手続（analytical procedures）がある⁽⁵⁹⁾ことに鑑みると、「tests」は「試査」と訳すのは無理がある。ちなみに、実施準則および監査基準委員会報告の

「試査」は「selective tests」と英訳される⁽⁶⁰⁾。

「tests」を「試査」と訳すことの是非についてはこれ以上立ち入らない。しかし、準則の解説によれば、「原則として」が加えられたことによって「リスクがある領域に対しては、試査ではなく精査を行うこと」も含まれていると解釈できるものの、リスクのある領域も、そうでない領域もまんべんなく試査によることが原則のように読める。したがって、企業のビジネス・リスク⁽⁶¹⁾を重視すべき時代にあっては、リスクの高い領域に監査資源を集中することの重要性を弱めてしまうと考えられる。ゆえに、実施準則の三の「監査手続の適用は、原則として試査による。」は削除すべきであると考ええる。また、監査基準委員会報告第9号も、「試査」ではなくサンプリングについての報告に改訂する必要があると考える。

3. 報告準則について

(1) 監査の性質と限界の記述

わが国では、監査報告準則に従って監査報告書上「一般に公正妥当と認められる監査基準に準拠して行われた」旨、ならびに「通常実施すべき監査手続が実施された」旨の記載がされる。SAS では、「通常実施すべき監査手続が実施された」は記載されない。一方、SAS では監査報告書に監査とはどのようなものかについて詳しく記載される。少し長くなるが、以下引用する⁽⁶²⁾。

(59) AICPA, SAS No. 56, par. 9.

(60) The Japanese Institute of Certified Public Accountants (1998), p. 18.

(61) ビジネス・リスクについては、Bell, et. al. (1997), および拙稿「監査におけるビジネス・リスクの評価」『現代監査』2000年3月を参照されたい。

(62) AICPA, SAS No. 58, par. 8, 拙著『アメリカ監査基準書(SAS)の読み方』中央経済社, 1997年, p. 26.

私たちは、一般に認められた監査基準に準拠して監査を実施した。これらの基準は、財務諸表に重要な虚偽記載がないかどうかについて合理的な確証を得るために、私たちが監査を計画し、実施することを要求している。監査は、財務諸表における金額および開示を裏付ける証拠をテスト・ベースにより検証することを含んでいる。監査はまた、財務諸表全体としての表示を検討することに加え、マネジメントによって適用された会計原則およびマネジメントによって行われた会計上の重要な見積りの評価も含んでいる。私たちは、実施した監査が、私たちの意見表明のための合理的な基礎を提供しているものと信じている。

この文言は、いわゆる「エクスペクション・ギャップ」を埋めるためであり、「これにより、監査には固有の限界があるけれども、監査人は実施した監査手続に自信を持っていることを知らせることができる。」⁽⁶³⁾とされる。SAS 第58号が発効となった直後の、監査報告書の利用者である銀行貸付担当役職者に対するアンケートによれば、この文言による影響はなかったようである。影響はなかったということは AICPA の意図どおりであるともいえる⁽⁶⁴⁾。すなわち、「エクスペクション・ギャップ」を埋めたかどうかは明らかではないが、少なくとも監査の性質および限界を示すことには抵抗がなかったと推測される。

1991年の監査基準・準則の改訂における監査報告書の記載事項の検討状況について、「審議会の審議の過程で、米国の SAS 第58号に規制された監査報告書の記載事項——特に、財務諸表は企業の経営者にその責任があり、監査人の責任は監査に基づいて財務諸表に対する意見を表明することであるという記述——との調和の問題が討議されたが、わが国の現状から考えて、そこ

(63) 千代田邦夫『アメリカ監査論（第2版）』中央経済社、1998年、p. 591。

(64) Marshall A. Geiger, "The New Auditor's Report", *Journal of Accountancy*, Vol. 178 No. 5 (January 1989).

まで記述する必要は認められないとされた。」⁽⁶⁵⁾とある。したがって、上記の監査の性質および限界に関する文言も審議されたと推測されるが、わが国でも導入するためには、わが国における「エクスペクテーション・ギャップ」の調査が必要であろう。

Ⅳ．監査基準のさらなる発展のために一むすびに代えて

本稿では、1992年以降公表された SAS の傾向、次に SAS 全般の見地から、わが国の監査基準・準則の改訂すべきであると考えられる点について述べてきた。むすびの前に、監査基準・準則全体に関わる事項を述べておきたい。

近年、会計基準の設定主体を大蔵省企業会計審議会から民間に移すべきであるとの議論がなされている⁽⁶⁶⁾。しかし、監査基準についての議論はあまり聞かない。これは、監査を受ける側だけでなく、監査する側にとっても不都合ではないからであろうか。これについて、1991年の監査基準・準則の改訂当時は、「監査規範の設定に関する、いわゆる英米流の考え方によれば、わが国の監査規範についても、もはや政府機関たる企業会計審議会がこれを設定するのではなく、日本公認会計士協会に全面的に委ねるべきであろうし、またこのような意見もかねてから存在していた。(中略)しかしながら、この全面委譲論を直ちに実行するにはいくつかの問題がある。その一つは、法律論として現行法（公認会計士法）上、協会は監査規範の設定の権限を与えられているかどうかという問題である。この問題について詳しく立ち入ることは避けるが、法制当局の見解によれば、そのような権限は与えられていないとされる（同法第43条）。他の問題は、ヨリ現実的な問題として、協会のみで監査規範を設定することに特別の困難はないかどうかである。」⁽⁶⁷⁾とされてい

(65) 新井清光・村山徳五郎『上掲書』, p. 102。

(66) 例えば、2000年2月15日、17日付日本経済新聞朝刊

た。

すでに述べたように、日本公認会計士協会は、監査基準・準則の実践規範たる監査基準委員会報告を1992年10月公表の第1号をはじめとして本年3月現在第18号まで公表している。当該委員会報告はSASや国際監査基準を参考に作成されており、その水準は国際的にも比肩する状況にあると考えられる。公認会計士業界自体の理論的および実務的水準に対しては批判もあるが、監査規範設定主体として機能すべき段階にあると考える。もちろん、SECとAICPAとの関係⁽⁶⁷⁾のように、大蔵省は監督機関として監査基準および監査基準委員会報告を監視することはあり得るだろう。

現在、わが国の基準を英訳して海外に発信することが求められていると思われるが、監査基準、同準則、および監査基準委員会報告がいわゆるコーディファイ(codify)された冊子を英訳した場合、その三層構造はSASや国際監査基準と比較すると、違和感は否定できない。そこで、監査実施準則と監査基準委員会報告を合体させる形が望ましいと考える。

監査実施準則の存続を前提とするならば、今後の改訂に当たっては、本稿で取り上げた「十分な監査証拠」、「……ものとする」、「監査要点」等、監査基準も含め、英訳して意味が通じるかどうかの検討が望まれる。

最後に、今後わが国でも財務諸表のレビュー業務が議論の対象になってくると思われるが、レビューは財務諸表に中位の水準の保証を付与するものであると定義されることはすでに国際的な動向となっている。そこで、やはり国際的な動向である、監査は財務諸表に高い水準の保証を付与することについても議論が望まれる。

（本稿脱稿後、平成12年6月9日付で企業会計審議会より「監査基準等の」
「一層の充実に関する論点整理」が公表された。）

(67) 新井清光・村山徳五郎『上掲書』, p. 11.

(68) 中央監査法人『上掲訳書』, p. 59.

Amendments to Auditing Standards and Rules

Takashi Kojima

In 1991 the Business Accounting Deliberation Council of the Ministry of Finance completely amended Auditing Standards and Rules after the interval of twenty-five years. In the amendment the Council referred to Statements on Auditing Standards (SASs) promulgated by the American Institute of Certified Public Accountants (AICPA). A minor amendment in relation to Statement of Cash Flows has been made since 1991.

The AICPA issued SASs from No.69 to No.91 after the 1991's amendments of Japanese Auditing Standards and Rules. They include important subjects such as a relationship between accounting standards and auditing standards, responsibility of auditors, uncertainties and the entity's ability to continue as a going concern. The subjects should be considered in the forthcoming amendment of Japanese Auditing Standards and Rules. Japanese Auditing Standards and Rules have points at issue to be considered for improvement in the right of SASs as well as the subjects.

The Japanese Institute of Certified Public Accountants (JICPA), which issues Reports of Auditing Standards Committee as the interpretations of Auditing Standards and Rules, now seems to have the ability to establish auditing standards. Accordingly, the JICPA has to be a body to promulgate auditing standards.